JOSÉ FÉLIX
RUIZ MONTERO

Impuesto Sobre la Renta

MANUAL DIDÁCTICO Y DE CONSULTA

4ta EDICIÓN

LEGIS

INTRODUCTION

Comenzando el octavo aniversario del siglo XXI, sale a circulacion la Cuarta Edition ampliada y actualizada de "IMPUESTO SOBRE LA RENTA - MANUAL DIDACTICO Y DE CONSULTA", concebido por su autor para alcanzar dos objetivos fundamentales:

Primero, servir de texto didactico para obtener el conocimiento sistematizado, en forma progresiva, de todos los aspectos que conforman esta disciplina tributaria; y el segundo, constituir un texto de consulta para cualquier persona que desee profundizar algun aspecto en particular que le interese acerca del Impuesto sobre la Renta venezolano.

El texto consta de diez Capitulos, contentivos de treinta y un temas, con su respectiva practica anexa a cada uno de ellos. Dichas practicas estan constituidas por cuestionarios referidos al contenido del respectivo tema, cuando en el mismo prevalecen los conceptos teoricos y/o legales sobre los tecnicos o practicos. En los temas donde prevalecen los aspectos tecnicos, contables y/o practicos, se acompana a cada uno de ellos, un problemario con sus respectivas soluciones, a fin de que mediate la revision o lectura de los mismos, el lector se ilustre y ejercite acerca de la metodologia para calcular el tributo de acuerdo con las disposiciones y mecanismos que establece la Ley de Impuesto sobre la Renta, su Reglamento y el Codigo Organico Tributario. Esta Cuarta Edition esta actualizada con el nuevo Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta, publicado en la Gaceta Oficial N° 5.662 Extraordinary, del 24-09-2003, el cual entro en vigencia en esta misma fecha y no ha sufrido modificaciones hasta ahora.

Para facilitar la ubicacion de cualquier aspecto relacionado con alguno de sus temas, la publication incluye al final de su texto, un indice Alfabetico-Informativo, donde el lector podra localizar la materia de su especifico interes. Tambien se incluye al comienzo del libro, un indice por Temas.

El autor desea destacar que la obra contiene cinco temas, quo todavia constituyen una verdadera novedad para el lector, como son:

El Tema N° 1, denominado "Concepto de Hacienda Publica y Finanzas Publicas", introduce al lector en el estudio de cualquier disciplina tributaria en Venczuela. Este tema tiene y tendra vigencia durante mucho tiempo.

El Tema N° 5, esta concebido para adelantar al lector, cuales son los aspectos mas relevantes que se incluyen en la Reforma a la Ley de Impuesto sobre la Renta del 22-10-99. Por lo que respecta a la Reforma parcial a dicha Ley, el 29-11-2001 la misma no amerita mayores comentarios, pues apenas se modificaron dos artículos de su texto: el 53 y el 14. Pero en la otra reforma a la Ley del 28-12-2001, se ahonda en modificaciones al tema referido a los Precios de Transferencias y a los Ajustes por Efecto de la Inflation, modificaciones estas que se presentan en una forma didactica en esta Cuarta Edition.

Luego vienen los Temas Nos. 17, 18 y 19, referidos a lo que la Ley denomina.

a) "Impuesto sobre Ganancias de Capital"

b) "Regimen de Transparencia Fiscal Internacional"

c) "Precios de Transferencia", respectivamente; temas que constituyen aspectos totalmente nuevos, ineditos en nuestra Legislacion Tributaria, que el autor presenta en una forma didactica, a fin de hacerlos comprensibles por parte de los consultantes del libro.

Entre los anos 2006 y 2007 se reprodujeron algunas reformas a la Ley de Impuesto Sobre la Renta del 28-12-2001, las cuales se explican en el punto 5.3 del tema N° 5 del libro, haciendo un simil entre estas ultimas reformas con las disposiciones establecidas en la Ley del 16-02-2007. Estas ultimas modificaciones se pueden resumir asi:

L- Con fecha 25 de septiembre del 2006, segun Gaceta Oficial N° 38.529, se modificaron los siguientes articulos de la Ley de Impuesto Sobre la Renta:

a) Se modified el articulo 11, referido a contribuyentes que se dedican a la explotacion de hidrocarburos, y cuyos detalles se pueden leer en el punto 14.4 del tema N° 14 del libro.

b) Se derogo el artlculo 56 de la Ley, referido a las Rcbajas de Impuesto por Im ersiones en a actividad petrolera, tai como sc explica en el tema N° 14 ya citado.

c) Se modificó la le dacci6n del artlculo 57 de la Ley, el cual pas6 a ser el articu o , con a nueva icbaja de impuesto por concepto de inversiones en la industria petrolera, lo cual tambien se detalla en el citado Tema N° 14.

2.- Con fecha 16-02-2007, segun Gaceta Oficial N° 38.628, se incluyo en la Ley un nuevo artlculo, el N° 118, referido a los intereses pagados por prestamos entre partes vinculadas, todo lo cual se explica en el punto 19.3 del Tema N° 19 del Libro.

3.- Con fecha 16-02-2007, en la misma Gaceta Oficial 38.628, se modifi- ed el texto del artlculo 187, que pasa a ser el artlculo 118 en la Ley, referido a las ganancias o perdidas que se onginen de ajustar activos o pasivos denominados en moneda extranjera o con clausulas de reajustabilidad. Este aspecto se explica en el subpunto 31.1.3.5 del tema N° 31 del libro.

4.- Con fecha 01-03-2007, unos dlas despues de haberse publicado la Gaceta Oficial N° 38.628, del 16-02-2007, la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, ratified la modification que dicho Tribunal Supremo habia hecho unos dias antes al artlculo 31 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, referido a lo que debe gravarse como enriquecimiento por sueldos y salarios. Esto se explica en el punto 5.3, del Tema N° 5 del libro.

El Autor

NOTAS DELAUTOR

Para esta Cuarta Edicion del libro, la cual se termino de actualizar a finales del aiio 2007, tomando como base la reforma hecha a la Ley de Impuesto Sobre la Renta del 28-12-2001, plasmada en la Ley que entro en vigencia el 16-02-2007, segun Gaceta Oficial N° 38628, y donde solamente se hicieron modificaciones referidas a los articulos que acabo de resenar, de la Ley del 28-12-2001, el Autor desea informar a los Lectores de esta obra, los siguientes aspectos:

1) Solamente en la parte Practica de los Temas que fueron afectados por esta Reforma se le agregan algunos aspectos nuevos.

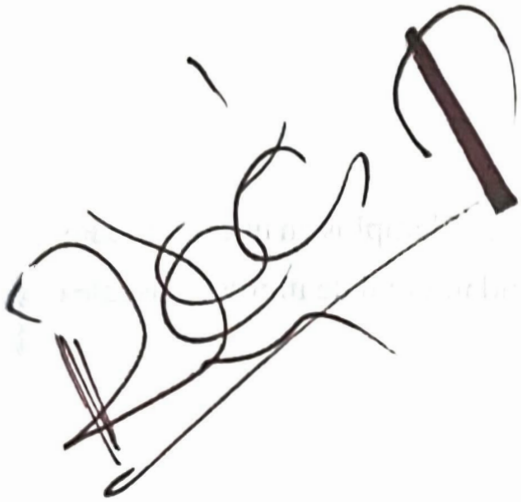
2) En las Practicas de todos los demas Temas del Libro, no se agregan nuevos Ejercicios, toda vez que los contenidos en el mismo, tienen y tendran vigencia por mucho tiempo, ya que la finalidad de los mismos es lograr que el lector conozca la metodologia que se utiliza en cada caso, para calcular el Tributo. Lo que cambia en cada ano es el valor de la Unidad Tributaria. Si posteriormente, se hicieren modificaciones referidas a otros aspectos de la Ley del 16-02-2007, se actualizara nuevamente el libro.

3) Tai y como el lector puede observar, el texto contiene problemarios que van desde el ano 1998 en adelante, con la finalidad de que el lector conozca los cambios que se suscitaron durante todos esos anos, en la aplicacion del Impuesto sobre la Renta. De todas maneras, se hace referencia en los casos que asi lo ameriten, al articulado de la Ley del 16-02-2007 para saber cual es el tratamiento que esta ultima reforma de la Ley le da a cada caso alii planteado.

4) Todos los Problemarios estan expresados en Bolivares (Bs.) y no en Bolivares Fuertes (Bs. F.), por cuanto la "Reconversion Monetaria" entro en vigencia el 01-01-2008, y se utilizara para los ejercicios posteriores al citado ano.

5) Para la fecha de concluir esta actualizacion del libro (finales del 200'/ se esta anunciando nuevas Reformas a la Ley de Impuesto Sobre la Renta "p r adaptarla al Sistema Socialista". Habra que esperar estas innovaciones para hac(una nueva Actualizacion del Libro.

El Autor



CAPÍTULO I

Hacienda Publica y Finanzas Publicas. Los Impuestos

TEMA 1

Concepto de Hacienda Publica y de Finanzas Publicas

1.1. Las funciones del estado

- 1.1.1. El Estado Liberal
- 1.1.2. El Estado Modemo
- 1.1.3. El Estado Contemporaneo y su intervencionismo como ente regulador y gerenciador
- 1.1.4. Concepto de Hacienda Publica y de Finanzas Publica

1.2. EL SISTEMA FISCAL

- 1.2.1. Evolucion del Sistema Fiscal

1.3. PRINCIPALES FUENTES DE INGRESOS DEL ESTADO

- 1.3.1. Ingresos del dominio territorial.
- 1.3.2. Ingresos del dominio comercial e industrial
- 1.3.3. Ingresos financieros
- 1.3.4. Ingresos del dominio publico o ingresos derivados
- 1.3.5. Los impuestos. Su clasificacion
- 1.3.6. Las tasas. Concepto. Ejemplos
- 1.3.7. Las contribuciones especiales como medio modemo de obtener recursos fiscales

1.3.8. Los ingresos parafiscales. Caracteristicas. Ejemplos en nitestro medirj

1.3.9. El credito publico como otra fuente fundamental de ingresos fiscale•

1.4. PRACTICA DEL TEMA

1.1. LAS FUNCIONES DEL ESTADO

Desde el mismo momenta en que el hombre se organizo en colectividadcs identificadas poruna serie de elementos que le eran comunes, surgi6 la necesidad de estructurar un ente, una organization reguladora de todos los actos de dichas colectividades, organizacion esta que iria adquiriendo formas y perfeccionandose a traves de los tiempos y asumirfa un papel cada vez mas preponderante dentro de las sociedades que le dieron origen. Esta estructura surgio como un ente inmaterial, pero con una base legal capaz de dotarle de poder suficiente como para controlar, dirigir y regular la vida de todos los hombres que le dieron origen. Nos estamos refiriendo a lo que hoy en dia se conoce bajo la denomination de Estado, lo cual no es mas que la personificacion juridica de una nation. Las instituciones sobre las cuales se apoyaba el Estado incipiente eran muy reducidas, pues apenas contaba con los Poderes Ejecutivo, Legislativo, Judicial y otros organismos como el Ejercito, el Municipio, por lo cual su action y mision eran tambien restringidas. Pero al correr de los siglos, sobre todo cuando la humanidad emergio de la Edad Media (476 de la era cristiana hasta 1473) para entrar en la Edad Modema, el Estado ha venido asumiendo papeles y funciones tan variados hasta el punto de convertirse, en las primeras decadas del siglo XX, en un monstruo que devora a sus propios creadores. Asi tenemos el Estado Socialista todopoderoso, hoy dia casi extinguido, pues son muy pocos los paises del mundo que siguen adoptando esta forma de gobiemo. En contraposition esta el Estado Capitalista, que de manera diferente al anterior, ejerce una influencia avasalladora sobre las sociedades que lo integran.

1.1.1. **Estado Liberal**

Es el Estado tipico del siglo XVIII, cuyas funciones se reducian a garantizar la defensa nacional, la seguridad interna; las relaciones intemacionales; a ejercer una administration de justicia donde imperaban los privilegios sociales, de clases y de razas. Un Estado cuyo poder economico se sustentaba en el ejercicio del dominio politico y territorial sobre otros paises a los cuales sometian a las mas injustas formas de explotacion. Su sistema monetario se fortalecia con la acumulacion del oro y la plata como metales preciosos y su economia en general se basaba en la explotacion de los productos primarios de la tierra. Este Estado no tenia notion de su responsabilidad ante las colectividades, para garantizarles una vida digna, donde al ciudadano se le retribuyera, a traves de la education, la salud, la justicia y la seguridad de sus derechos, los grandes sacrificios a que estaba sometido, no obstante los elevados e injustas tributes que se le imponian.

1.1.2. Estado Moderno

La Revolution Francesa (1789 -1799) es un punto de partida decisive para e| surgimiento del Estado Moderno, pues a partir de este momenta la humanidad s_u. fre un vuelco total en sus concepciones medievales, desaparece el derecho divino de los reyes, los ciudadanos adquieren y toman conciencia de sus det echos y el Estado se ve en la necesidad de asumir su papel, ya no como el Estado policia, sino como el ente protector de los ciudadanos: vigilante de los det echos y e eres de sus subditos; administrador de las riquezas comunes; guardian de la so erania interna y externa; cuidador de la salud y educacion de la colectividad, propu sor de empresas y del desarrollo economico, y responsable de la evolucion integral de la humanidad.

1.1.3. Estado Contemporaneo y su intervencionismo como ente regulador y gerenciador

No obstante que el Estado Moderno habia asumido un papel que superaba con creces las concepciones medievales y liberales, su base y su estructura adolecian de una serie de fallas, deficiencias y entrabamientos que imposibilitaban el alcance de sus objetivos fundamentales, los cuales serian el desarrollo cientifico y tecnoldgico; el aprovechamiento racional de sus recursos; la independencia econdmica; la distribution equitativa de la riqueza; la transformation del medio fisico; y en definitiva, el logro del progreso y felicidad de todos los ciudadanos que lo forman. Fue a comienzos del siglo XX cuando el mundo comenzo a poner en practica los recursos de la ciencia y de la tecnologia, gracias a los inventos y descubrimientos cientificos y tecnologicos que se venian gestando desde el siglo XIX, y entra a jugar un papel mas profundo y decisivo en las transformaciones de la sociedad. En el siglo XX comienzan a multiplicarse las instituciones en que se fundamenta el Estado contemporaneo para ejercer su intervention reguladora y gerenciadora en la vida national; se han perfeccionado los sistemas de proteccion de la salud, del trabajo, de la familia, del nino, de la mujer; han surgido las politicas de intervention del Estado en los planes de desarrollo de los paises; se estan trazando politicas de explotacion y conservation de los recursos naturales; las comunidades han tenido un adelanto sorprendente; la educacion constituye una meta fundamental de casi todos los paises desarrollados y en vias de desarrollo; los sistemas de gobiemo se han venido perfeccionando cada dia mas y las colectividades participan en forma ascendente en la toma de decisiones. Pero no obstan e este proceso de desarrollo y de intervencion del Estado Contemporaneo el

por otros paises; todavia siguen imperando las dcsigualdadcs cntrc las nacioncs, hasta el punto de que contamos con una gama multicolor de paises que van desde la etapa primitiva de la vida hasta las superpotencias, quo con inmenso podcr de desarrollo y superiorisimo nivel de evolucion, se disputan la hegemonia de la humanidad.

1.1.4. Concepto de Hacienda Ptiblica y de Finanzas Publicas

En la medida en que el Estado ha venido perfeccionandose y asumiendo responsabilidades de mayor alcance y de indole diversa, ha tenido necesidad de aumentar cada vez mas sus fuentes de recursos para hacer frente a un sinnumero de necesidades que van surgiendo entre los pueblos, las cuales deben satisfacer eficiente y oportunamente. En la epoca contemporanea han aparecido los sistemas de gobiemo democraticos, caracterizados por una corriente de opinion opositora que presiona sobre los gobemantes para que estos cumplan con las obligaciones y promesas que han hecho a los electores; de alii que la mision del Estado no es de potestativo cumplimiento, sino obligatorio e insoslayable. Esto nos dice que las fuentes de recursos de los cuales debe disponer el Estado contemporaneo seran cada vez mas elevados y diversos, y por lo tanto, se debe contar con una estructura capaz de obtener y administrar esos recursos. De esta necesidad ha surgido lo que hoy dia conocemos como Hacienda Publica y Finanzas Publicas, conceptos que algunos autores consideran como sinonimos, pero que por la evolucion que ambos han venido experimentando, constituyen dos disciplinas con caracteristicas propias bien definidas. La Hacienda Publica representa para el Estado lo que el patrimonio es para la empresa. De alii que nuestra Ley Organica de la Hacienda Publica Nacional (1974) la define en su Articulo 1° como el conjunto de “bienes, rentas y deudas que forman el activo y el pasivo de la Nation, y todos los demas bienes y rentas cuya administration corresponde al Poder Nacional”, de cuya eficiente administration y utilization que haga el Estado, dependera el exito de la mision que le esta encomendada. Por su parte, las Finanzas Publicas que han adquirido el rango de ciencia, vienen a constituir, no el “conjunto de bienes, rentas y deudas que forman el activo y pasivo de la Nation. . sino cuya mision sera estudiar todo lo concemiente a la obtencion, administration e inversion de los recursos que en su conjunto constituyen la Hacienda Publica; de alii que podriamos defmirla como: “El conjunto de principios coordinados en una forma sistematica, que rigen la actividad financiera del Estado”. De esto se desprende, que lo mas importante para el Estado es el manejo eficiente de las Finanzas Publicas, cuya gestion se fundamenta en la aplicacion racional de esta disciplina, que hoy dia constituye un campo de especializacion para profesionales y estadistas.

1.2. EL SISTEMA FISCAL

1.2.1. **Evolucidn del Sistema Fiscal**

Los pueblos de la antigiiedad no tenfan una notion clara del papcl quo debfa P) gar el Estado. De alii que tampoco habian sistematizado formas permanentes ni r<1 cionales de obtener recursos. Los mismos sc los procuraban por medio de la g UCrr) imponiendo tributes obligatorios a los pueblos sojuzgados, o mediante cl pillaje y|a arbitrariedad (a excepcion de algunas formas de tributes que cxisticron cn el Imp rio Romano, Griego. Egipcio, entre otros). En la Edad Media los recursos prove, nian, casi exclusivamente, de los ingresos que obtenia el Soberano en la explotacidn de sus dominios territoriales, utilizando para el Io el trabajo de sus vasallos, las confiscaciones y los tributes obligatorios que pagaban los subditos que no tenian (cn teoria). la condicion de esclavos, sino que trabajan como artesanos o labriegos. En este sistema feudal de tributacion no existia una separacion entre el patrimonio, la Hacienda o el Tesoro del Rey, y el patrimonio que deberia corresponder a lo que hoy constituye la Hacienda Publica, sino que todo iba a parar a las Cajas Reales, donde se despilfarraba en lujos, bacanales, guerras entre familias gobemantes, olvidando por complete los mas elementales principios del interes publico o social.

En ei Estado Liberal, se inicia la personalization del patrimonio del Monarca, del Gobemante, del que correspondia a la Hacienda Publica, y se crean nuevos tributes, por los inmensos gastos que significaba el mantenimiento de la soberania externa de los paises; pero se evitaba en lo posible el intervencionismo estatal en la actividad privada. Era la epoca del "dejar hacer... dejar pasar.. Otra caracteristica importante de esta epoca, era la poca importancia que los gobemantes le atribuian a la explotacion del dominio territorial, como fuente de recursos (muy explotado en el medioevo), sino mas bien se basaban en los impuestos, en el ejercicio del comercio international e incluso en la pirateria o explotacion inicua de algunos paises colonizados.

En la Era Moderna, la Hacienda Publica y las Finanzas Publicas comienzan a adquirir caracteristicas de Ciencia; los Sistemas Fiscales comienzan a estructurarse y la tributacion como fuente de recursos constituye una preocupacion para los gobiemos, dado que la funcion del Estado sufre un vuelco total; su responsabilidad ante las colectividades se hace cada dia mas patente, mas extensa y los costos de mantenimiento de los servicios publicos y asistenciales son cada vez mas crecientes. Los Ministros de Hacienda y de Finanzas comienzan a tener serios problem/ cuando los presupuestos son deficitarios, aqui se inicia la utilization del emprestit -- o,

ya no como medio de financiar la guerra, sino como forma de cnjugar los deficits fiscales (diferencia negativa entre ingresos y egrcsos publicos).

La Época Contemporanea, ha traido cambios radicalcs cn lo que a las Finanzas Publicas se refiere, los cuales podemos sintetizar asi:

1) Los paises toman conciencia de la gran importancia que significa la explotacion racional de sus recursos naturales, como fuente de ingresos y como forma de obtener la independencia economica.

2) El intervencionismo estatal se hace cada vez mas patente y necesario para regular y fomentar el desarrollo economic©.

3) La actividad financiera estatal es una ciencia que tratan de perfeccionarla cada vez mas los gobemantes y de vigilaria los politicos.

4) Los emprestitos ya no se utilizan con tanta frecuencia para enjugar los deficits fiscales, sino con miras a invertirlos en gastos reproductivos y planes de desarrollo.

5) La tributacion es un arma poderosa que se debe manejar con una estrategia y preocupacion extrema.

6) Las reformas tributarias representan un mecanismo importante en los programas de gobiemo donde existe la altemabilidad del poder, conjuntamente con las Reformas Agrarias, Administrativas y Judiciales.

7) Los presupuestos son objeto de celosa confection y manejo para tener el aval de los Parlamentos que cada vez enfilan sus baterias de criticas a los gobiernos que hacen indebido uso de este instrumento financiero.

8) Los Congresos sobre tributacion, manejo y conservation de los recursos naturales, fijacion de precios de los minerales e hidrocarburos, constituyen acontecimientos rutinarios en los paises industrializados y en vias de desarrollo.

9) La inflation representa un proceso de elevation de precios que los pueblos se resisten a aceptar y los gobiemos muchas veces son impotentes para controlaria.

10) Las demandas crecientes de las masas, pidiendo mejores condiciones de vida, vivienda, protection social, seguridad personal y de sus bienes, education, fuentes de trabajo y cambios radicales en las estructuras economicas, sociales y politicas, han hecho que la toma del poder y su ejercicio no constituya el principal objeto apetecible por los aventureros y oportunistas.

1.3. PRINC1PALES FUENTES DE INGRESOS DEL ESTADO

Existen varies criterios para clasificar las fuentes de ingresos del Estado, pcro hay uno mas generalizado, mas simple y quo sc ajusta a la logica, observado por la mayoria de los estudiosos de la materia, al clasificar los ingresos estatalcs en dog grandes grupos: **Ingresos Originarios,** o de Derecho Privado c **Ingresos Derivados** o de Derecho Publico.

En el primer grupo, se incluirian todos aquellos recursos que obticnc cl Estado al explotar el patrimonio que le es propio, como si sc tratara de un particular, algunas veces con miras a obtener beneficios, otras veces para prestar un sei vicio (cubriendo solamente los costos) y la mayoria de las veces con miras al logro de ambos objetivos, obtener un beneficio (inferior al de la empresa privada) y la prcstacion de un servicio a la colectividad. Los ingresos originarios o de derechos privados sc suelen clasificar en tres grupos: Ingresos Territoriales, del Dominio Comercial c Industrial y del Dominio Financiero.

1.3.1. Ingresos del dominio territorial

Son los que puede obtener el Estado mediante la explotacion de las riquezas naturales del suelo o subsuelo, como serian las explotaciones de los yacimientos petroleros, de gas, mineros, piedras preciosas, materiales radiactivos, explotaciones madereras, caucheras, plantas aceiteras, frutales, fuentes hidroelectricas, rios, Iagos, pesca, entre otros. Este patrimonio es de gran importancia para los paises en vias de desarrollo, pues su principal preocupacion, en la actualidad, es la explotacion cada vez mas racional de todos estos recursos.

1.3.2. Ingresos del dominio comercial e industrial

Los constituyen aquellos derivados de explotaciones de las empresas del Estado, como si se tratara de un particular. Hoy dia es imprescindible la intervencion del Estado para regular y perfeccionar algunas actividades fundamentales del pais, que por su importancia, estrategia y magnitud, no es aconsejable que sean explotadas por los particulares (algunas veces en forma monopolistica). Es el caso en nuestro medio de las empresas petroleras, siderurgicas, petroquimicas, de electrificacion, de transporte, empresas hoteleras con miras al fomento turistico; algunas industrias que produzcan alimentos o medicamentos. Lo logico es que estas empresas cumplan una funcion social y paguen sus costos y hasta obtengan beneficios racionales, pues al ser deficitarias son inconvenientes para el pais, y en tai caso se recomienda su administration en forma mixta con particulares, venderlas a particulares o simplemente eliminarlas.

1.3.3. **Ingresos financicros**

Estan cc nstituidos por cl producto de la gestion financicra del Estado; asi por cjemplo: cuando e Banco Central de Venezuela obtiene beneficios por la compra y venta e ivisas, e stado peicibc un ingreso financiero, en virtud de que cstc institute) e s e e n e inancieio de Estado. Los beneficios derivados de empresas financieras de tado, el Banco Central de Venezuela, el Banco Industrial de Venezuela, e navi y cualquier otra que se haya establecido o se establezca, constituyan una uente e ingiesos financieros para el Estado, pero de igual manera, sus perdidas constituiran cargas para este.

1.3.4. **Ingresos del dominio publico o ingresos derivados**

Estan constituidos poi todos aquellos recursos que obtiene el Estado en virtud de su soberama, e su facultad legal para fijar tributes a todos los ciudadanos y a los Entes Juri icos, por sus actividades dentro de cada pais. Segun la estructura tributaria de cada Estado asi sera el tipo de tributo que se establezca. En nuestro medio, nuestra Hacienda Publica se divide en: Hacienda Publica Nacional, Estatal y Municipal, y cada una tiene su estructura tributaria autonoma. Las principales fuentes de ingreso que obtiene el Estado venezolano del Dominio Publico o Derivados, se clasifican asi. Impuestos - Tasas - Contribuciones Especiales - Ingresos Parafiscales y Credito Publico.

1.3.5. **Los Impuestos. Su clasificacion**

Es la principal fiiente de ingreso de casi todos los paises, y se les suele definir como una Prestacion Pecuniaria, obtenida de los particulates autoritariamente, a titulo definitive, sin conti apartida para la cobertura de las cargas publicas o para otros fines del Estado . Los impuestos se clasifican en: Directos e Indirectos, entendiendose como los piimeios, aquellos donde el tributo recae directamente sobre el titular del enriquecimiento. En nuestro pais es el Impuesto sobre la Renta, el tributo directo poi excelencia. Los demas tributos tales como: el Impuesto sobre las Ventas (que existio hace anos), el Impuesto al Consumo Suntuario y a las Ventas al Mayor (ICSVM) ya deiogado, el Impuesto General a las Ventas o Impuesto al Valor Agregado (IVA) actualmente vigente, y el Impuesto a la Solteria (si existiera), y algunos otros ejemplos, asi como: Impuesto sobre Timbres, Licores, Sucesiones, Registro Publico, Patentes, Salinas, sobre Cigarrillos y Fosforos, son indirectos. Tambien existe el Impuesto sobre el Gasto e Impuesto sobre el Patrimonio. El primero se fija generalmente sobre el consumo de bienes suntuarios o nocivos para la salud. El segundo se establece sobre el patrimonio neto de una persona. En Venezuela con la

promulgatidn de la "I cy de Tierras y Ik'sarrollo Agrnrio', Regun I)ecieto N 1,546, del 09-1 1-2001, publieado on laGaceta OOcial N°37.323 del 13-11-2001, cn nii T(. tulo 111.sc cstablece cl "Impuesto sobre Tierras Oeiosas" In cuiil conslihiye cl primer case de gravamen a la propiedad on nuestro pals (Impuesto id patrimonio). para finales del 2007. se anuncia el cstablecimiento de un eonjunto de nuevos impucstos. entre ellos el Impuesto al Patrimonio, para quienes tengim bicncs por un inonlo igual a "X" Unidades Tributarias.

1.3.6. Las Tasas. Concepto. Ejemplos

Es una forma hibrida de imposicidn, porcuanto el Estado la cstablece en virtue! de su facultad discrecional. pero presta o brinda una contraprestacidn a quien la paga. Es algo comun en nuestro pais. Al hacer uso de una autopista pagamos pcaje; las solicitudes de licencia para conducir vehiculos pagan una tasa; los servicios de correo. telegrafo. muelle por el atraque de los buques, los registros piiblicos, cl uso de los telefericos. el pago de los ferrys (cuando son del Estado), el servicio de agua, aseo urbano domiciliario. por ejemplo.

1.3.7. Las contribuciones especiales como medio nioderno de obtener recursos fiscales

Representa un medio de obtener recursos, que se ha utilizado en muchos paises desarrollados desde hace anos, pero en nuestro medio, es durante la decada de los sesenta cuando se present© como fuente de ingreso pero no se ha aprovechado debidamente, como una fuente de recursos estatales. Un ejemplo de este tipo de contribution se observa cuando el Estado al realizar alguna obra (como seria una autopista o una represa), contribuye a valorizar las propiedades de los particulars, por lo cual puede exigir una retribution pecuniaria por via de la Contribution Especial. Entre los casos mas comunes, donde el Estado podria cobrar contribuciones especiales tenemos:

Cuando se valorizan propiedades de particulares como consecuencia de la construction de avenidas, carreteras troncales o de penetration agropecuaria; cuando hace represas, urbanizaciones, puentes, aeropuertos, puertos, sistemas de riego. Modemamente se ha creado el Impuesto sobre el Gasto, que consiste en pechar con un impuesto especial el gasto que se hace en algunos bienes suntuarios y/o nocivos para la salud. Tambien algunos paises han establecido el Impuesto sobre el Patrimonio, que grava el capital estatico de las personas. En nuestro pais, en la actualidad, existe impuesto sobre el gasto y sobre el patrimonio. Este ultimo tributo tendra mucho rechazo por parte de los ciudadanos y los empresarios, por cuanto podria ser un

dcscstimulo a la inversion privada. El impuesto sobre cl patrimonio fuc recicntc-incnte establccido con la promulgation de la "Ley de Tierras y Dcsarrollo Agrario".

1.3.8. **Ingresos parafiscales. Caractcristicas. EJcmplos on nuestro medio**

Constituyc una categoria intermedia entre los impucstos y las tasas, que tuvo su aparicion en nuestro pais en la ddcada de los cuarcnta, pcro que on otros paiscs dcsarrollados se viene utilizando desde comienzos del siglo XX. Sc caractcriza por scr una forma de obtencr recursos mediante el pago quo hacen los usuarios de un servicio publico determinado y con aporte (a veces) del propio Estado, a fin de hacer posible el autotinanciamiento de un organismo estatal cuya existencia y servicios interesa a todos los ciudadanos. Como ejemplos en nuestro medio tenemos el Seguro Social Obligatorio, el Institute Nacional de Cooperacion Educativa (Ince).

Las caracteristicas fundamentales de estas organizaciones oficiales son las siguientes:

a. El Estado crea la institucion mediante una Ley.

b. En la Ley respectiva se fija el Tribute.

c. El organismo puede funcionar como Institute Autonomo.

d. La institucion se encarga de cobrar, administrar el tribute y prestar el servicio

e. El Estado generalmente hace un aporte para cubrir posibles deficits.

f. Los ingresos de este organismo no figuran en el Presupuesto Nacional, pero los aportes estatales, si estan contemplados en la Ley.

1.3.9. **El Credito Publico como otra fuente fundamental de ingresos fiscales**

Constituye un medio contemporaneo de obtencion de recursos; la doctrina financiera de hace cuarenta afios en nuestro pais, lo consideraba como un recurso negative, toda vez que el pais se endeudaba, lo cual causaba a la larga grandes inconvenientes, tanto interna como extemamente. Pero esta conception ha variado totalmente durante las ultimas decadas, porque tambien ha variado la politica de utilization del Credito Publico. Hace afios, los recursos que se obtenian de los emprestitos extemos o intemos, se utilizaban generalmente: para la burocracia estatal, el despilfarro en inversiones improductivas o en planes descabellados. Hoy dia los emprestitos se recomiendan para emplearlos en planes de desarrollo debidamente estudiados, que se pueden autofinanciar a median© o a largo plazo. En la actualidad existen organismos poderosos de fmanciamiento: El Banco Interamericano de De-

snrrollo. Import & Export Bunk, el Banco Mundial. buncos alemnncN, IrnncescN, landcscs. inglcscs. cntrc otros. Ln fuente de recursos mcdinnlc cste tndkxlo, pcrmitc a los pniscs oblcncr un bcncficio al rcinvertirlos a un interns superior nl cthi fuc contratado y nl mismo ttempo recuperar la inversion cn un plnzo prudcnclni y continuar obteniendo bcncficios que se derivan de la rentabilidad de In inisinn in, version. A partir de la decada de los ailos ochcnta, debido a las alias lasas de intcrés de la banca prestamista internacional, a los proccsos crecicntes de inllucion y n ecsiones economicas intcrnacionalcs, los paises cn vias de desarrollo se han visto cn grandcs dificultadcs para pagar su deuda externa, por Io cual han recurrido a modalidad de pago (modema por cicrto) que es el Rcfinancianiicnto. Pero csta 1110, dalidad implica no solamcnte recargos en los intereses originales de la deuda, sine que la banca internacional, ya directamente, o por medio del Fondo Monetario Internacional (F.M.I.), somete a estos paises deudores a realizar grandes sacri ficios en sus economics intemas. Pero. ademas, les suelen restringir, condicionar y reducir los *creditos* futures. A partir del ano 1999 en nuestro pais, se ha producido un endeudamiento creciente, no obstante el incremento en los precios del petrdleo que sc *produjo entre los anos* 1999-2000 y los seis (6) primeros mescs del 2001, dondc subid a 27 dolares *por* barril. Esta tendencia alcista en los precios del petrdleo, se ha *mantenido durante los* anos 2002 y 2003. Para el ano 2002, de acuerdo al Presupuesto Nacional de Ingresos y Gastos aprobado por la Asamblea Nacional, se auto*rizo un* endeudamiento por el orden de los ocho (8) billones de bolivares, y para el ano 2003 el Endeudamiento Intemo sobrepasa los 22 billones de bolivares.

Esta tendencia de endeudamiento hasta el ano 2007, ha continuado, no obstante que durante 8 anos ha habido un crecimiento sostenido en los precios del petroleo que ya para el 2007, estuvo cerca a los 100 dolares el barril. Los voceros mas calificados del gobiemo afirman que se han desligado del Fondo Monetario Internacional, pero han creado otra forma de endeudamiento externo e intemo, emitiendo Bonos en dolares o Letras del Tesoro, redimibles a mediano o largo plazo.

1.4. PRÁCTICA DEL TEMA

CUESTIONARIO

1. ¿Que es el Estado?
2. ¿Cuales eran las funciones que ejercia el Estado Liberal?
3. ¿Cuales son las funciones que asumio el Estado Moderno?

4. Expliquc cl papel que jucga cl Estado Contcmpordnco, como rcgulador y gcrcnciador de la vida del pais

5. ¿Qué es la Hacienda Publica National?

6. ¿C6mo define Ud., las Finanzas Publicas?

7. Expliquc que sc entiende por Sistema Fiscal de un pais.

8. (sQue diferencias nota Ud., entre las Finanzas Publicas y la Hacienda Publica?

9. Explique cual era el origen de los recursos del Estado para las siguientes épocas:
   a. Edad Antigua
   b. Edad Media
   c. Edad Modema

10. 4,Cuales son las caracteristicas fundamentales de la Hamada Ciencia de las Finanzas Publicas en la Época Contemporanea?

11. Explique la clasificacion mas aceptable que se da hoy a los ingresos del Estado

12. Defina y suministre ejemplos de los siguientes grupos de ingresos:
   a. Ingresos Territoriales
   b. Ingresos del Dominio Comercial e Industrial
   c. Ingresos Financieros
   d. Ingresos del Dominio Publico o Ingresos Derivados

13. Que son l°s Impuestos y como se clasifican en Venezuela?

14. Defina las Tasas, cite ejemplos y establezca las diferencias entre estas y los Impuestos

15. /.Considera Ud., que en Venezuela se deberia establecer el tributo denominado “Contribuciones Especiales”? £,Por que?

16. Defina lo que se entiende por Ingresos Parafiscales

17. tQud es cl Cnklito Publico?

18. (,Considers Ud., quo on nucstro pals sc ha hecho burn o null uno del (dito Publico? ¿Por qud?

19. t.Scria convenient© a su juicio, para los pulses on haccr uso del Credito Piiblico? ,,Por qud razones?

20. /Cuilcs son los organismos financieros inlernaeionales mils importnnies cn la actualidad?

71 Considera Ud que es conveniente para el desarrollo agropocunrlo del pais el establecimiento del "hnpuesto sobre Tierras Ociosas"? /.Por qud?

22 Considera Ud.. que tin endcudamiento interno. para dicienibrc del aflo 2003, por el orden de veintidds (22) billones de bolivares. con alias tasas de interes, pone en riesgo el Sistenia Financicro Nacional? /,1'or qu6?

23. Considera usted que se justifies un endcudamiento externo o inlerno, bajo cualquier modalidad crediticia con petrdleo a eien (100) d61arcs el barril y una produccion petrolera superior a los dos y medio mi Hones de barriles diarios?

TEMA2

Los Impuestos: Deflnici6n - Caractcristicas. Principios que los Rigen. Su Justificaci6n

2 !. DEFINICIÓN Y CARACTERISTICAS DE LOS IMPUESTOS

2.1.1. Caracteristicas de los impuestos

2.2. Principios que rigen la imposicion

2.2.1. Principio de justicia

2.2.2. Principio de igualdad

2.2.3. Principio de certeza

2.2.4. Principio de comodidad

2.2.5. Principio de economicidad

2.2.6. Principio de la generalidad del impuesto

2.2.7. Principio de la legalidad del tributo

2.2.8. Principio de la capacidad contributiva del sujeto pasivo

2.2.9. Principio de la no confiscatoriedad

2.2.10. Principio de la anualidad del tributo para el Impuesto sobre la Renta

2.2.11. Principio de la autonomia del ejercicio para el Impuesto sobre la Renta

2.3. Base imponible

2.3.1. Los bienes

2.3.2. La renta

2.3.3. El consumo

2.3.4. Traslacion del patrimonio

2.3.5. El uso o usufructo de los bienes o activos

2.3.6. Valorizacion de los bicncs inmucblcs o propiedades inmobiliarias

2.3.7. El patrimonio

2.4. NECESIDAD DE AMPLIAR LA BASE IMPONIBLE

2.4.1. Ineficacia del Impuesto Sucesoral

2.4.2. Posibilidad de utilizer el Impuesto sobrc la propiedad como sustituto del Impuesto Sucesoral.

2.5. PRACTICA DEL TEMA

2.1. DEI INK ION Y CARACTERfSTICAS DE LOS IMPUESTOS

El Estado. cn virtud de su podcr soberano, estd facultado para cstructurar su Sistcma Fiscal cstablccicndo los tributes que juzguc convcnientes y que scan los nias a ecua os a su estructura economica y a la idiosincrasia de cada pais. En los paiscs on c tiene vigencia cl Estado de derecho y cspccialmcntc donde impcren regimenes emocr ticos, ticnen especial cuidado cn no cstablecer en forma arbitraria estos tn utos por lo cual solicitan un conscnso de opini6n antes de promulgar las leyes fiscales donde se crcen o modifiquen los impuestos ya establecidos con anterion a , a in e que la colcctividad no oponga resistencia al cumplimiento de su obligation tnbutana y sc haga efectiva la administraci6n.

Algunos autores definen los impuestos como una "prestacion pecuniaria, obtenida de los particulars autontariamente, a titulo definitivo, sin contrapartida y para la cobertura de las cargas publicas, o para otros fines del Estado". Entre las diversas acepciones de impuesto que dan los tratadistas podemos considerar esta como aceptable, pero si tomamos en consideration la evolution que ha experimentado la ciencia tributaria durante las cuatros decadas de la segunda mitad del siglo XX, podriamos dar otra definition que se ajuste mas a la forma como se fijan los tributes en estos anos y los fines para los cuales los mismos se destinan. Asi, podriamos decir que los impuestos son todas aquellas contribuciones que el Estado, en virtud de su poder soberano, establece mediante leyes especiales, adaptadas a la realidad socioeconomica del pais, con la finalidad de lograr un equilibrio en la distribution de la riqueza y lograr el desarrollo integral de la Nation.

2.1.1. **Caracteristicas de los impuestos**

De la definition que acabamos de dar acerca de los impuestos, surge una serie de caracteristicas que les identifican, tales como:

a) Es un pago forzoso, en virtud de que lo estatuye el estado mediante el ejercicio de su poder soberano y es de obligatoria aceptacion por todos los ciudadanos, mas aun si en forma previa al establecimiento se solicita un consenso general de opinion.

b) Se crean mediante un instrument© legal sancionado por la autoridad competente (parlamento, congreso, asamblea u otro cuerpo legislative), adaptado a la realidad economica y social del pais.

c) No se preve una contraprestacidn inmediata para quien lo paga, ya que de ser asi, no se lograrian los fines que se persiguen los cuales son, entre otros, la mejor distribution de las riquezas y satisfacer las necesidades colectivas, tratando

que, quienes posean menores posibilidades economicas usufructuen una serie de servicios colectivos, quo individuahnentc les seria imposiblc obtencr.

d) Es un pago definitive e irreversible, por cuanto no confiere al contribuyente quien lo paga un privilegio exclusive, ni hay obligacion de rcstituirse o.

,i , , j- jii .i■

2.2. PRINCIPIOS QUE RIGEN LA IMPOSICIdN

Un antiguo y renombrado economista de les comienzos de la Edad Moderna, Adam Smith (1723 -1790), esbozd lo que se conoce come les cuatro principles basicos de los impuestos (aun vigentes). Estes son:

2.2.1. **Principio de Justicia**

Se fundamenta en que todos los ciudadanos de un pais deben contribuir, en la medida de sus posibilidades y en proporcion directa a su capacidad economica, al sostenimiento del Estado y a la creacion y mantenimiento de las instituciones de interns colectivo. Este principio esta intimamente ligado al Principio de Igualdad, en el sentido que en esta obligacion no debe quedar exento ningun ciudadano, por modestos que sean sus recursos y su condicion social, ya que su contribution estara en proportion a todos estos factores.

2.2.2. **Principio de Igualdad**

Todo ciudadano tiene deberes y derechos con el pais donde vive y ejerce una actividad. No necesariamente su contribucion tiene que ser onerosa y/o pecuniaria; por insignificante que sea esta, contribuira al progreso y felicidad colectivos.

5 Ilj fSOJ LK . D 9t) EGffJS? ,< \ Hl *I*

2.2.3. **Principio de Certeza**

Este principio se basa en que el tribute que se establezca a cada sujeto debe ser cierto y no arbitrario. Solo aquellos impuestos establecidos en una Ley sancionada por la autoridad competente, son los que deben satisfacer los contribuyentes, ya que a partir de la Revolution Francesa se despersonifico la voluntad del soberano de los fines superiores del Estado.

bfibnov 4i wq ti rim. ri - m. ▪▪▪ \ (▪

2.2.4. **Principio de Comodidad**

Mediante este principio, el Estado procura que toda contribucion deba ser recaudada cuando le sea mas comodo y factible al contribuyente satisfacerla. El mismo podria dar lugar a criticas, en el sentido que si dejamos al arbitrio de cada contribuyente satisfacer el tribute en la oportunidad que el lo juzgue conveniente, este quizas no lo

haria; pcro Io quc sc pcrsiguc con cstc enunciado cs que cl Estado dcbc procurar recabar cl impuesto cuando el sujeto pasivo del tribute tcnga disponibilidad con que satisfacerlo y no en moinentos de dcpresion o cuando los ciudadanos hayan distribuido su presupuesto de ingresos. Esto ha originado el metodo de pago de los impuestos mediante la "retention en la fiiente"; es decir, cuando el bcneficiario de un enriqucciirtiiento lo haga efectivo, para evitar que lo gaste o despilfarre con la consiguiente niora para cancelarlo. O bien mediante la Autoliquidacion, que en el caso venezolano nge desde 1980 para el Impuesto sobre la Renta y se paga en una sola portion a partir de 1984, aunque se podria fraccionar en varias porciones. Los cuatro (4) principios que Adam Smith en su obra "La riqueza de las Naciones" (1776), en la parte "Libro Quinto", ("Ingresos del soberano o de la Comunidad"), cuando se referia a "Los Impuestos", trata aunque superficialmente, de establecer los cuatro (4) principios basicos que rigen en el establecimiento de los impuestos: El principio de Justicia, el de Igualdad, Certeza y Comodidad.

Pero cuando nos referimos a la Ciencia Tributaria modema, estos principios de Adam Smith hay que considerarlos como un valioso antecedente historico en materia tributaria, pues en las leyes modemas que rigen la materia, se han ampliado estos principios y los han incorporado (en el caso venezolano) a su Constitution (1999), al Codigo Organico Tributario (1999) y a la propia Ley de Impuesto sobre la Renta y su Reglamento.

Los principios adicionales o complementarios modemos, son los siguientes:

2.2.5. **Principio de Economicidad**

Se fundamenta en que al fijar el tribute debe estructurarse una unidad administrativa eficiente, que implique bajo costo en la recoleccion y administration del tribute, tai como lo es en la actualidad el Impuesto sobre la Renta, a diferencia de otros tributes que apenas cubren su costo de obtencion. Los impuestos, en ultima instancia, deben conducir a la redistribution de la riqueza y al bienestar de las mayorias, sobre todo el de los sectores marginales.

2.2.6. **Principio de la Generalidad del Impuesto**

Este principio esta consagrado en el articulo 133 de la Constitution de la Republica Bolivariana de Venezuela, en estos terminos

> *Articulo 133. — Toda persona tiene el deber de coadyuvar a los gastos piiblicos mediante el pago de impuestos, tasasy contribuciones que establezca la ley.*

2.2.7. Principio de la Lcgalidud del Tribute

Esto es un principio de mucha trasccndcncia, pues con su vigencia y aplicacidn se establece una importante limitacion para los gobiernos totalitarios que quicran recurriral estableciniiento indiscriminado de tributes. Nucstra Constitucion Nacional. en su articulo 3 17 y el C6digo Org&nico Tributario en su articulo 3°, rcspcctivamente. Io contemplan ask

Articulo 317.— *No podran cobrarse impuestos, tasas, ni contribuciones que no esten establecidos en la ley, ni concederse exenciones y rebajas, ni otras formas de incentivos fiscales, sino en los casos previstos por la ley que cree el tributo correspondiente. Ningun tributo puede tenerefecto confiscatorio.*

No podran establecerse obligaciones tributarias pagaderas en servicios personales. La evasion fiscal, sin perjuicio de otras sanciones establecidas por la ley, podrd ser castigada penalmente.

En el caso de los funcionarios publicos o funcionarias publicas se establecerd el doble de la pena.

Toda ley tributaria fijard su lapso de entrada en vigencia. En ausencia del mismo se entenderd fijado en sesenta dias continues. Esta disposicion no limita las facultades extraordinarias que acuerde el Ejecutivo Nacional en los casos previstos por esta Constitucion.

La Administration Tributaria nacional gozard de autonomia tecnica, funcionalyfinanciera de acuerdo con lo aprobado por la Asamblea Nacional y su maxima autoridad sera designada por el Presidente o Presidenta de la Republica, de conformidad con las normas previstos en la ley. (Destacado nuestro).

Por su parte, el Codigo Organico Tributario, en su articulo 3° consagra cste principio en estos terminos:

Articulo 3.— *Solo a las leyes corresponde regular con sujecidn a las normas generales de este Codigo las siguientes materias:*

1. Crear, modificar o suprimir tributes; definir el hecho imponible; fijar la alicuota del tributo, la base de su cdlculo e indicar los sujetos pasivos del mismo.

2. Otorgar exenciones y rebajas de impuesto.

3. Autorizar al Poder Ejecutivo para conceder exoneraciones y otros beneficios o incentivos fiscales.

4. Las demds materias que les sean remitidas por este Codigo.

Paragrafo Primero: Los drganos legislatives national, estadales y municipales, al sancionai las leyes que establezcan exenciones, beneficios, rebajas y denids incentives fiscales o autoricen al Poder Ejecutivo para concede! exonei aciones, requeriran la previa opinion de la Administration Tiibutaiia icspectiva, la cual evaluat'd el impacto economico ysenalaia las medidas necesarias para su efectivo control fiscal. Asimismo, los diganos legislatives correspondientes requeriran las opiniones de las oficinas de asesoria con las que cuenten.

Pardgiafo Segundo: En ningun caso se podrd delegar la definition y fijacion de los elementos integradores del tributo asi como las demds materias seiialadas como de reserve legal por este articulo, sin perjuicio de las dispositions contenidas en el Pardgrafo Tercero de este articulo. No obstante, cuando se ti ate de impuestos generales o especificos al consumo, a la production, a las ventas o al valor agregado, asi como cuando se trate de tasas o de contribuciones especiales, la ley creadora del tributo correspondiente podrd autorizar para que anualmente en la Ley de Presupuesto se proceda afijar la ahcuota del impuesto entre el limite inferior y el maxima que en ella se establezca.

El Paragrafo Tercero de esta disposition se refiere a la "Unidad Tributaria", a la cual nos referiremos posteriormente.

2.2.8. **Principio de la Capacidad Contributiva del Sujeto Pasivo**

Este principio se expresa por si solo en el articulo 316 de la vigente Constitution asi:

Articulo 316. — El sistema tributario procurard la justa distribution de las cargas publicas segun la capacidad econdmica del o la contribuyente, atendiendo al principio de progresividad, asi como la protection de la economia national y la elevation del nivel de vida de la poblacibn; para ello se sustentard en un sistema eficiente para la recaudacidn de los tributes. (Destacado nuestro).

2.2.9. **Principio de la No Confiscatoriedad**

En la parte final del primer parrafo del articulo 317 de la Constitution ya transcrito, preve en forma clara y terminantemente este principio, cuando reza: "Ningun tributo puede tener efecto confiscatorio".

2.2.10. **Principio de la Aniinlidad del Tribute para el Implicate sobre la Renta**

Este principio establecc que cl gravamen dirccto contcnido en la Ley (|Q Impuesto sobre la Renta, se causard anualmcnte por cada ejercicio fiscal.

Este principio cstii contcnido en los artieulos 79 de la Ley del 16-02-200) y 138 de su Rcglamento, rcspcctivamente, cuando expresan:

> *Articulo 79,— Las personas naturales residentes en el palsy las herencias yacentes que obtengan un enriquecimiento global neto anual superior a mil unidades tributarias (1.000 U.T.) o ingresos brutos mayores de mil quinientas unidades tributarias (1.500 U.T.) deherdn declararlos bajo juramento ante un funcionario, qficina o por ante la institution que la Administration Tributaria senate en los plazos y formas que prescriba el Reglamento.* (Destacado nuestro).
>
> *Articulo 138. — Toda persona natural resident# en el pais o herencias yacentes que, de conformidad con lo dispuesto en el articulo 1° de la Ley, obtenga enriquecimiento global neto anual y disponible superior a mil unidades tributarias (1.000 U.T.) o mil quinientas unidades tributarias (1.500 U.T.) de ingresos brutos, cuya causa ofuente de ingresos este situada dentro o fuera del pais, deberd declararlo bajo juramento ante la Oficina Receptora de Fondos Nacionales de su domicilio fiscal.*

2.2.11. **Principio de la Autonomia del Ejercicio para el Impuesto sobre la Renta**

Este principio esta intimamente ligado con lo concerniente a la anualidad del tributo y se expresa diciendo que en materia de Impuesto sobre la Renta, los ejercicios fiscales son autonomos, lo cual significa que tanto los ingresos como los gastos que se causen en un determinado ejercicio del contribuyente, no pueden ser afectados por ingresos o gastos que correspondan a otros ejercicios (bien porque se hayan causado o pagado en los mismos).

2.3. BASE IMPONIBLE

Cada vez que se establezca un tributo se debe fijar, en la Ley impositiva, la base sobre la cual se hara el calculo o determination del mismo, en una forma clara y precisa, a fin de evitar confusiones en su aplicacion. De conformidad con el nivel de desarrollo de un pais se establecera su estructura economica y, en consecuencia, su estructura tributaria, ya que de esta ultima, derivara tambien la diversidad de elementos que serviran de base para establecer los tributes. En una forma general po-

demos senalar quo las bases mils commies para la fijaci6n de los tributes son: *los bienes, as ten as, e consumo, la traslacion del patrimonio, el uso o usufructo de los bienes, los privilegios,* entre otros.

2.3.1. **Los Bienes**

Si tomamos como base imponible los Bienes, estariamos en presencia del impuesto so re a P[ro] P'edad, el cual ha sido acogido por algunos paises. En Venezuela fue creado el 09-11-2001, con la promulgation de la "Ley de Tierras y Desarrollo Agrano".

2.3.2. **La Renta**

Al elegir la *Renta,* como base imponible, estamos en presencia de una base mas sohda yjusta por cuanto se grava el incremento de la riqueza, la rentabilidad que los bienes producer! o las inversiones, y no destruiriamos el valor original de la propiedad. Esta base podria consistir en un porcentaje fijo de imposition sobre el monto de la renta o en una tarifa progresiva; es decir, que a mayor renta, mayor porcentaje de imposicion.

2.3.3. **El Consumo**

Podria ser otia base de imposicion que es lo que se conoce como "Federal Tax" (impuesto federal) en algunos paises, en especial en los Estados Unidos de America, el cual se paga sobre el valor de los bienes que se consuman. En nuestro pais existio uno parecido que se llamo: Impuesto sobre las Ventas, el cual desaparecio por ineficacia.

En nuestro pais, los voceros mas calificados del Gobiemo Nacional han manifestado que entre el paquete de leyes tributarias que se estan estudiando para octubre del 2007, estaria la Ley que grave el consumo excesivo o el consumo suntuario.

2.3.4. **Traslacion del Patrimonio**

La Traslacion del Patrimonio es otra base imponible muy generalizada en el mundo entero; en nuestro pais se le llama comunmente "Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demas Ramos Conexos", pero tambien se puede gravar la traslacion de bienes entre vivos. Este tribute no ha tenido mucho exito en Venezuela, por lo poco productive, por lo facil que es su evasion y por las dificultades de su control. Actualmente (2007) se esta estudiando la posibilidad de eliminar este tributo y sustituirlo por el impuesto al patrimonio.

2.3.5. KI I 'no o I iRiih'licto do Ion Illoiion o AvIlvon

SI lljnmos eomo Iwe Imponible cl *usi hu h*> r/e /oh *blew,* v, UHlni'himoH on pro* sencia de unu vnrlante de In renin, yn que Iiin regalhiN, Ion iiiTendiiinlcnloN. Iiih renhin vimlieinN.son enriqiieeimienloN derlviidos de In propludnd nnicblc c ininiichlc, En Venezuela. eslA muy genernll/ndn esln bnse de impoNlcIbn,

2.3.O. Valorlzncldn de los IIlviicn I niiiiieblcN o Propleiidoi I niiioldlliirhiN

Esta bnse imponible hn snigido en Ins nlllimiN dbcndiiH cn Venezuela y on otrog pulses en vlns de dvsnrrollo. Consisle cn quo cnnndo cl lislndo, cl Mnnicipio u organisinos pnrnestntnlcs ivnlizan obras de inliucslmcliirn eomo: cniTcIcriiH, uulopiHlaH, urbanizaciones. pucrtos, aeropiierlos. reprcsns y sc cxpcriincnln min vnlorizacibn de las propicdades cercanas sin quo sus propicliirios (niuclins vcccs), bayan cfcctuado invcrsidn algunn en esas propicdades. Por esln ruzbn, podrla cl Eslado o Mnnicipio, segiin sea el caso. solicitor o exigir a sus propiehirios unti determiniinlc contribucibn, Para el 2007. el Gobiemo Naeional Im mencionado In posibilidad de crcarcl linpucsto Sobre Vnlorizacibn de Propicdades por In Renlizacibn de Obras Publicas.

2.3.7. El Patrimonio

El Impucsto al Patrimonio es un (ributo de rccientc creacibn cn Venezuela. En efecto. el mismo fue establecido con la promulgacibn de la denominada "Ley de Tierras y Desarrollo Agrario", publicada en la Gaceta OHcial N" 37.323 del 13-11-2001.

2.4. NECES1DAD DE AMPLIAR LA BASE IMPONIBLE

En nuestro pais, algunas tesis prcconizan la "ampliacion de las bases tributarias", lo cual significa el cstablecimicnto de otras fuentes de imposicibn adicionalcs a las existentes. Esto tienc fundamento, si considcramos que durante el siglo XX nuestro sistema tributario se basb cn Ires o cuatro rcngloncs fundamcntalcs de tributacion, ya que los demas son muy poco productivos. El linpucsto sobre la Renta (sobre iodo a las actividadcs mineras y de hidrocarburos), cl Impucsto de Aduanas, y recientemente el IVA, son los que en mayor medida han contribuido al abastcciniento del Tesoro Naeional. El primcro, tienc cincucnta (50) anos de vigencia pues se creb el 01-01-1943, y cl segundo, vicnc desde la Colonia. Como contrapartida a estas dos fuentes fundamentales de ingresos fiscales, surgen cada ano nuevas necesidades en el pais, en efecto, cl Presupuesto de Gastos aumenta en miles de millones (millardos), ya sea por el crecimiento dcmografico (muy alto en nuestro pais), o por los requerimientos del proceso acelcrado de desarrollo que nos hemos trazado. Lo

cierto cs que tenemos planteadas dos situaciones: la primera, cs que los requcrimientos e lecuisos fiscales son ascendentes, y la otra, que cl volumen de rccursos que las fuentes vigentes nos proporcionan tienden cada vez mds a estabilizarsc; las misinas no ciecen en la pioporcion en que lo hacen las necesidades del pais. Un examen concienzudo de estos fenomenos nos lleva a la siguiente conclusion: o buscamos otras entes de lecuisos fiscales o perfeccionamos lo que tenemos hasta ahora, evitando mediante el control fiscal y la racionalizacion administrativa, la evasion y el despilfarro de los recursos fiscales.

Con fecha 01-10-93, entro en vigencia el Impuesto sobre el Valor Agregado (I.V.A.) que giava la venta de bienes muebles tangibles y la prestacion de servicios en forma independiente y continua. En el ano de 1994, este impuesto fue derogado y a paitir del 1 de agosto de dicho ano, entro en vigencia el Impuesto al Consumo Suntuaiio y a las Ventas al Mayor (ICSVM), el cual estuvo vigente hasta el 31-05-99. A partii del 01-06-99, entro nuevamente en vigencia el Impuesto al Valor Agiegado (IVA). Este ultimo tributo a partir del ano 2001, duplica al Impuesto sobre la Renta como fuente de ingresos y se perfila para el futuro, como el mas productive. Es posible que este tributo se siga aplicando por varios anos mas. Durante los anos 2006 y 2007, el porcentaje de gravamen se ha venido disminuyendo desde un 15% hasta un 9% para el 2007.

2.4.1. Ineficacia del Impuesto Sucesoral

Respecto a este Impuesto, debemos senalar que existe un alto nivel de evasi6n, lo cual se tiaduce en una productividad insignificante y variable. Por ejemplo, si fallecen cuatio o cinco peisonas acaudaladas en un ano, aumentan los ingresos en ese aho por dicho concepto; por el contrario, si fallecen personas de ingresos modestos, la Administracion Tiibutaria dispondra de un pequeno superavit sobre su costo de recaudacion y administracion. Esto constituye una de las mayores inquietudes de las autoiidades fiscales del pais. Actualmente, para el aho 2008, esta planteado la eliminacion de este tributo.

2.4.2. Posibilidad de utilizar el Impuesto sobre la Propiedad como sustituto del Impuesto Sucesoral

Entre las altemativas que han surgido en la busqueda del perfeccionamiento o eliminacion del Impuesto Sucesoral, se ha considerado sustituirlo por un Impuesto a la Propiedad. que seria mas productive. Sin embargo, surgen de inmediato, una sene de tropiezos de indole tecnico en el establecimiento de esta fuente de recursos, tales como los referidos al desconocimiento del valor, distribution y ubicacion de

las propiedades en cl pals, a fin de conoccr cl valor real de la base imponible, ;i'i[como, la definicidn del tipo de propiedad de quo sc tratc (rural, urbana, tierras, muc. bles o inmuebles). Esto implicaria la realizacidn de un ccnso (Catastro), a nivcl na. cional. el cual seria oneroso y de dificil cjccucidn. Por ahora, ya sc ha instituido c| Impuesto sobre Tierras Ociosas con la promulgation de la Ley de Tierras y Dcsa* rrollo Agrario, el 09-11-2001, lo cual constituyc el inicio del tributo sobre el Patrj* monio. Lo que estd en el tapete, es quo el Gobierno Nacional, para cl 2008, posiblemente sustituya este tributo por el Impuesto al Patrimonio,

2.5. PRÁCTICA DEL TEMA

CUESTIONARIO

1. No obstante las multiples definiciones que se pueden dar acerca de los Impuestos, /.cual considera Ud., que seria la mds aceptable y complcta?
2. ¿Cuales son las caracteristicas, en sentido general, que tipifican a los Impuestos?
3. Enumere y luego explique cada uno de los principios que rigen la aplica- cion de los impuestos.
4. ¿Que es la “Base Imponible” en materia tributaria?
5. Explique los diferentes elementos que pueden constituir la Base Imponi- ble en un sistema tributario moderno.
6. 4,Cual considera Ud., que debe ser la Base Imponible mds justa para la aplicacion de los impuestos directos?
7. ¿Considera Ud., que en nuestro medio seria conveniente establecer el Impuesto sobre el Patrimonio?
8. ¿Por que decimos que es conveniente para nuestro pais, ampliar la Base Tributaria?
9. Defma lo que se entiende por “Impuesto Sucesoral”.
10. A su juicio, que impuesto eliminaria en nuestro pais, y cuales crearia?
11. Explique la evolution que ha experimentado el Impuesto al Valor Agre- gado (IVA) y que impuesto de este tipo le precedio en Venezuela.

12. /.Cual es el tiibuto no petrolero mds productive, a partir del ano 2001?

13- Considera usted prudente la creacion de mas tributes de los ya existentes para el 2008, teniendo un precio del petroleo cercano a 100 dolares el banil y con una produccion diaria de dos y medio millones de barriles de petroleo?

CAPfTULO II

Impuesto sobie la Renta Venezolano, sobre el Patrimonio y so re e asto, Innovaciones, Ampliaciones y Modificaciones

TEMA3

El Impuesto sobre la Renta Venezolano

3.1. Generalidades

3.1.1. Antecedentes historicos de este tribute

3.1.2. Diferentes sistemas en uso

3.2. CARACTERISTICAS GENERALES DE NUESTRO SISTEMA IMPOSITIVO DIRECTO

3.2.1. Permite la globalizacion de los enriquecimientos

3.2.2. Es un sistema progresivo

3.2.3. Eminentemente personal

3.2.4. No giava los pequerios enriquecimientos de las personas naturales

3.2.5. Es un impuesto directo

3.2.6. Conti ibuye a crear conciencia civica entre los ciudadanos contribuyentes y no contribuyentes

3.2.7. Constituye un efectivo instrument© de desarrollo economico

3.2.8. Agrupa los enriquecimientos segun el sujeto para su gravamen

3.2.9. Permite estimular la iniciativa privada mediante los incentives fiscales

3.2.10. Es un impuesto nacional y no estataL ni municipal

3.3. ESTRUCTURA DE LA LEY VIGENTE DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA

3.4. CONTENIDO DE LOS TlTULOS DE LA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA

3.5. EL REGLAMENTO DE LA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA

3.6. jERARQUIZACldN DE LAS DISPOS1CIONES DE LA LEY, DEL REGLAMENTO Y DEL CODIGO ORGANICO TRIBUTARIO

3.7. ¡Qué son LA DOCTRINA Y LA JURISPRUDENCIA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA?

3.8. PRÁCTICA DEL TEMA

3,1. GENERAL1DADES

Antes de iniciar nuestro cstudio relative al Implicate sohre la Renta vcnczolano. crco conveniente lacer una somera retrospectiva histdrica de la cstructura del sistenia acen istico venezolano, desde la Colonia, hasta la apariciдn de cstc revolucionano tri uto amado Impucsto sobre la Renta. En cstc orden de ideas, y para haceruna c asi icacion mctodologica de cstc aspccto del tenia, dividiremos nucstra vida fiscal en cinco (5) periodos o etapas:

Piimeia etapa. Que va desde la Colonia hasta 1830, cuando se initio nuestro pais como epublica Independiente, bajo la presidcncia del General Josd Antonio Paez, en su caracter de "Encargado del Poder Ejecutivo".

Segunda etapa. Se inicia en 1830, cuando se continua con la actividad economica basica paia el desarrollo del pais (la agropecuaria), tanto por los ingresos fiscales que apoitaiia a la Nation, como por la signification socio-politica que la misma tuvo durante todo el siglo XIX.

Tercera etapa. Que se inicia en el ano 1917 hasta 1943, ano en el cual se inicia la aplicacion de un instrumento fiscal muy poco conocido hasta entonces en los paises latinoamericanos, y que va a gravar a la industria petrolera y todas las demas actividades rentisticas del pais; la Ley de Impuesto sobre la Renta.

Cuarta etapa'. Desde 1943 hasta 1982; extensa etapa durante la cual se han hecho los mas significativos esfuerzos por mejorar nuestro sistema hacendistico y tributario, ya que el Estado venezolano comienza a sufrir una serie de transformaciones, tanto en su estructura como en sus objetivos hacia la colectividad.

La primera etapa, representada por el sistema hacendistico colonial, en el cual se observa la presencia de tributes fijados hacia siglos por la metropoli espanola, donde no existia ninguna uniformidad ni consistencia en su aplicacion. Entre los tributes de esta etapa, algunos de los cuales aun subsisten, citaremos los siguientes:

El Registro Publico, estanco del tabaco, manumision de esclavos (antes de que el Libertador decretara por primera vez, la libertad de los esclavos), destilacion de aguardiente, expedition de titulos nobiliarios, alcabala, tonelaje, exportation, importation y algunos otros.

La segunda etapa, se inicia con la abolition de la mayoria de los tributes coloniales y la creation de otros nuevos, pero esta se vera signada por una gran inestabilidad, debido a las guerras intestinas que asolaron nuestro pais, y a las interpretaciones subjetivas que daban los caudillos de tumo a las Leyes Fiscales. Entre los tributes vi-

gentes para esta etapa, muchos de los cuales se continúan aplicando en Venezuela, te-
nemos:

Impuestos Aduaneros	Monopolios Fiscales.
Impuestos sobre Salinas	(Corrcos y Telcgrafos).
Impuestos sobre Licores	Derechos Consulares.
(Destilacion y Venta).	Patentes de Comercio.
Registro Publico	Impuestos sobre Minas.
Sucesiones y Herencias	Contribuciones Especiales.
Ingresos por estampillas	Otros.

En ia tercera etapa (1917-1943), debemos destacar los hechos siguientes:

a) Existe una gran estabilidad politica en el pais, pues estaba en su apogeo la dictadura gomecista, que acabo con los caudillos que asaltaban el poder cuando se les antojaba, con el consiguiente desajuste en la aplicacion de los tributes, y

b) Aparecid en el pais una nueva riqueza economica Hamada petroleo, que al correr de los anos ha venido a constituir, no solamente la primera fiiente de recursos fiscales para el Estado, sino la mas importante industria para Venezuela. Debe destacarse que desde 1917 hasta 1943, esta industria aporto muy pocos recursos a la Nacion, por cuanto no estaba gravada por ninguna Ley Fiscal que no fuere la antigua Ley de Minas, la cual solamente establecia un "Royalty" del cuatro y medio por ciento (4 */2%)sobre la produccion y sus enriquecimientos estaban exentos de "impuestos creados o que se creasen por el termino de noventa y nueve (99) anos" Por supuesto que este "Royalty" se fue aumentando poco a poco hasta Hegar al 16 y 2/3% en los anos cuarenta, hasta 1976, cuando se produjo la Nacionalizacion de la Industria Petrolera. Pero hasta 1943, no existia ninguna Ley Fiscal que gravara la industria petrolera con ningun tribute directo. En esta tercera etapa de la vida fiscal venezolana, debemos destacar un acontecimiento de gran trascendencia, como fue la corriente de opinion surgida a partir del ano 1936, a favor de la creacion de un tributo directo que le proporcionara al Estado mayores recursos para satisfacer las multiples necesidades de salubridad, education, vias de comunicacion, que requeria el pais, como consecuencia de los veintisiete (27) anos de ferrea dictadura gomecista a que estuvo sometido. Entre los anos 1937-40, siendo Ministro de Hacienda un brillante hombre, el Dr. Alberto Adriani, se introdujeron al Congreso tres proyectos de Leyes *de* Impuesto sobre la Renta, sin que ninguno de ellos fuera aprobado *por el Parlamento.*

Es de imaginar la fuerte oposicion que se le haria para csa cpoca a los proycctos de Leyes de Impuesto sobre la Renta, con las conccpcioncs quo hasta esc cntonces imperaban acerca de la intervention del Estado en la vida publica del pais, pucs no debenios olvidai que la etapa que podemos llamar civilizada de Venezuela, sc initio desde el ano 1936 en adelante, con los hechos historicos que la mayoria de los vcnczolanos conocemos. Pero, luego de estos fracasos que tuvo el Dr. Adriani, en sus dcsesperados esfuerzos por transfomiar la vida fiscal y hacendistica de Venezuela, y que se vieron agravados por su muerte prematura acaecida en el ano 1940, con el advenimiento del general Isaias Medina Angarita, quien sucedio en el poder al General Eleazar Lopez Contreras, desde 1941 hasta el 18 de octubre de 1945, se introdujo un proyecto de Ley de Impuesto sobre la Renta, como una sintesis de los tres proyectos anteriores. Y, por fin, el 10 de julio de 1942, el Congreso sanciono la priniera Ley de Impuesto sobre la Renta, a la cual le fue puesto el "Ejecutese" por el General Isaias Medina Angarita, el 17 de julio de 1942, entrando en vigencia el 1° deenero de 1943.

La cuarta etapa, que va desde 1943 hasta el ano 1982, ha constituido una de las mas iniportantesetapas para nuestra vida fiscal, pues con los cuantiosos recursos que esta Ley nosha aportado, por las continuas reformas que se han hecho a la misma, nos ha permitido hacer multiples transformaciones en el pais, tanto de indole socioeconomica, como institutional. Para tener una idea del volumen de recursos que nos ha suministrado la Ley de Impuesto sobre la Renta, voy a mencionar algunos hechos significativos, de los cuales el lector podra sacar conclusiones: el primer ano de vigencia de la Ley de Impuesto sobre la Renta (1943-44) aporto al pais cuatro (4) millones de bolivares (Bs. 4.000.000,00) de ingreso; y en 1981 el producto de aplicacion de este instrumento fiscal excede a los setenta y tres mil millones de bolivares (Bs. 73.000.000.000,00) en treinta y ocho anos, y para el ano 1998 el aporte por Impuesto sobre la Renta fue la astronomica suma de Bs. 3.471.992.580.000, es decir, mas de 3.000 millardos de bolivares. Otro hecho significative es el siguiente: el Presupuesto General de Ingresos para el ano 1945, era de trescientos cuarenta millones de bolivares (Bs. 340.000.000,00), y para 1981, es superior a los noventa y cuatro mil millones de bolivares (94.000.000.000,00), con un ingreso extra presupuestario de treinta mil millones de bolivares (Bs. 30.000.000.000,00) como consecuencia principalmente, de varios ajustes a los precios del petroleo fijados por la OPEP, y para 1998 solamente por ingresos ordinarios (impuestos) se obtuvieron ingresos por Bs. 7.764.275.450.000,00. No debemos olvidar que para el ano 1981, el barril de a cotizarse en $37,7. Como una relation historica de los recursos aportados por el Impuesto sobre la Renta al pais, en relation con los ingresos totales, se copia a continuation el cuadro N° I, con los ingres que ha obtenido el pais desde 1943 hasta el mes de diciembre del ano 2006, el cual se expresa por si solo:

CUADRO N"I

EJERCICH3 FISCAL	INGRESOS POR IMPUESTO SOBRIC LA RENTA	INGRESOS TOTALES EXPRESADOS EN MILLONES DE BOLfVARES	% QUE CORRESPONDS A IMPUESTO SODRE LA RENTA
1943-1944	4,00	340,00	1.17
1944-1945	41.00	542,00	7,56
1945-1946	70.00	660,00	10,60
1946-1947	186.00	856,00	21,72
1947-1948	219.00	1.281,00	17,09
1948-1949	318.00	1.776,00	17,90
1950-1951	457.10	2.125,70	21,50
1951-1952	580,60	2.297,00	25,27
1952-1953	685,60	2.370,60	27,78
1953-1954	784,30	2.657,70	29,51
1954-1955	731,30	2.804,60	26,07
1955-1956	905,90	3.192,30	28,25
1956-1957	1.107,70	3.861,20	28,68
1957-1958	1.294,00	4.429,80	29,21
1958-1959	2.015,80	3.324,70	60,64
1959-1960	♦1.800,50	4.092,50	43,99
1961	2.339,20	5.792,10	40,38
1962	2.172,10	5.910,30	36,75
1963	2.484,90	6.596,30	37,67
1964	2.959,10	7.133,40	41,48
1965	3.216,70	7.264,60	44,27
1966	3.649,30	7.750,90	47,08
1967	3.680,00	7.850,00	46,87
1968	4.338,00	9.159,00	47,36
1969	4.111,00	9.677,00	42,48
1970	4.561,00	10.252,00	44,48
1971	6.563,00	12.123,00	54,13
1972	7.062,00	12.547,00	56,28
1973	10.151,00	16.433,00	61,77
1974	29.407,00	42.799,00	68,71
1975	26.077,00	41.000,00	63,60
1976	25.350,00	43.000,00	58,95
1977	25.168,28	51.178,80	49,17
1978	22,708,61	50.635,79	44,84

EJERCICIO FISCAL	INGRESOS POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA	INGRESOS TOTALES EXPRESADOS EN MILLONES DE BOLfVARES	% QUE CORRESPONDS A IMPUESTO SOBRE LA RENTA
1979	30.991,05	50.147,06	61,79
1980	44.780,63	71.508,07	62,62
1981	73.146,16	94.847,61	77,12
1982	64.444,00	87.434,00	73,71
1983	44.409,00	75.411,00	58,88
1984	41.941,00	73.435,00	56,97
1985	64.948,00	103.405,90	62,80
1986	62.343,10	122.830,91	50,75
1987	49.837,40	158.770,70	31,38
1988	94.564,80	186.301,30	50,75
1989	97.549,10	183.305,03	53,21
1990	237.060,30	443.718,10	53,42
1991	407.453,70	688.278,50	59,19
1992	339.386,20	721.969,10	47,00
1993	444.776,30	1.774.234,00	25,07
1994	859.779,22	1.410.635,23	60,95
1995	753.906,38	1.699.116,38	44,37
1996	1.019.086,13	2.410.527,83	42,28
1997	2.805.877,96	5.065.347,84	55,39
1998	3.471.992,58	7.764.275,45	49,72
1999	2.480.112,00	9.325.128,00	26,99
2000	4.849.177,00	14.066.912,00	34,47
2001	2.066.791,5	8.003.431,5	25,82
2002	2.620.151,7	10.027.179,3	26,13
2003	3.464.615,9	13.952.182,8	24,83
2004	5.061.652,0	16.183.876,0	z 31,27
2005	15.113.583,0	34.662.513.0	43,60
2006	21.354.053,0	48.955.629,0	43,61

NOTA: Los ingresos totales y por concepto de Impuesto sobre la Renta de los anos 200 1 al 2006 y 2003 no incluyen la Renta Petrolera.

Fuente: Memorias de Hacienda, BCV y Ministerio de Finanzas y Estudios Tributarios del "SENIAT".

* Hasta aqui los ejercicios fiscales se median desde el 1° de julio hasta el 30 de junio del siguiente ano.

Iosobrc In Renta *cn'cl'cu!* ’j on ’*1” r,n,nic ”l<’de los ingrcsos por conccpto de Implies-c.xistidoentre los inures ” ! o r el o S convcn,c, c M uc nnnliccinoshi *rclacidn* que ha holos que hicicron su nn o S ic ,SLR y ,0S P rovcn ,cn,cs t,e t,()S (2 >iniportantes *tri-* hnpueslo al Valor A *i* •egado ' o n Cn ,V S cnt,c ,os n os * 3 Y 1994, co,no son; Mayor (ICSVM). Anexamos esa relación en el cuadro Nº II.

CUADRO N° II

Relación de Ingresos percibidos por concepto de Impuesto sobre la Renta en relación con el Impuesto al Consumo Suntuario y Ventas al Mayor (ICSVM) y el Impuesto al Valor Agregado (IVA).

Desde 1993 hasta agosto de 2001. Expresado cn millones de bolivaics.

AfiOS	IMPUESTO SOBRE LA RENTA	IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (IVA)	impuesto AL CONSUMO SUNTUARIO YALASVENTASAL MAYOR (ICSVM)
1993	444.776	33.186	No vigente
1994	859.779	124.574	97.826
1995	753.906	Derogado	587.136
1996	1.019.086	No vigente	1.326.467*
1997	2.805.077	No vigente	1.802.811 ,
1998	3.471.992	No vigente	2.171.328 u
J999	2.480.112	No vigente	2.367.328_ _____
2000	4.849.177	2.453.857	Derogado_____
2001	___1.410.000	____2.620.000*	No vigente

Fuente: Memorias de Min-Hacienda, Min Finanzas y el SENIAT.

Si analizamos este cuadro vemos que el Impuesto al Valor Agregado (IVA), el cual se incorporo a la tributacion venezolana con la entrada en vigencia de la Ley del Impuesto al Valor Agregado el 01-10-1993, el cual rigid hasta el 31-07-1994, cuando fue sustituido por la Ley del Impuesto al Consumo Suntuario y a las Ventas al Mayor (ICSVM) el 01-08-94; se inicio con una recaudacion, en solo tres meses de Bs. 33.186 millones, y para el ano 1994, con siete meses de vigencia, recaudo la cantidad de Bs. 124.574 millones, lo cual deja entrever lo productivo de este tribute.

Por su parte, el Impuesto al Consume Suntuario y a las Vcntas al Mayor, el cual cstuvo vigcntc hasta 1999, produciendo en esos seis anos, significativos ingrcsos; pcro fue solamente durante el ano 1996 cuando sc recaudo la cantidad de Bs. 1.326.467 millaidos, superando asi lo producido por concepto de Impuesto Sobrc la Renta quo fue de Bs. 1.019.086 millardos.

Ahora bien, el IVA, en su segunda etapa, entra en vigencia el 01-06-1999, con la derogatoria del ICSVM, mediante Decreto N° 126, publicado en la Gaceta Oficial N° 5.341 Extraordinario del 05-05-1999, va a producir en el ano 2000 la cantidad de Bs. 2.453.857 millardos, equivalentes al 50,06% de lo recaudado por concepto de Impuesto sobre la Renta en ese mismo ano, que fue de Bs. 4.849.177 millardos.

Pero, a partir del ano 2001, el I.V.A. pasa a ser el tribute no petrolero, mas productive en el pais, pues en les primeros echo meses de ese ano, el SENIAT reporto una recaudacion por Bs. 2.620.000 millardos, contra Bs. 1.410.000 millardos por concepto de Impuesto sobre la Renta, equivalente al 185% de este ultimo.

De acuerdo a publicaciones del SENIAT se estima que para el cierre del ano 2001, el IVA habra producido aproximadamente cinco billones de bolivares contra 2,5 billones por concepto de Impuesto sobre la Renta. Esta supremacia de los ingresos del "I.V.A." sobre el Impuesto Sobre la Renta cambiara a partir del ano 2007, por la baja en el porcentaje del "IVA" al 9%.

Quinta etapa

La quinta etapa de la evolution tributaria del pais se inicia a partir del ano 1982. Se escoge este ano, porque a partir del mismo se va a producir un acontecimiento tributario de mucha importancia, como fue la promulgation del Codigo Organico Tributario (COT), el cual fue sancionado por el Congreso Nacional el 22-06-82, lo promulgo el Ejecutivo Nacional el 01-07-82, se publico en la Gaceta Oficial N° 2.292 Extraordinario del 03-08-1982 y entro en vigencia el 23-12-1982, s/g su articulo 224. A partir de esta fecha todas las leyes tributarias del pais (excepto la de aduanas) estan reguladas en sus concepciones basicas, por este Codigo.

A partir de 1993 comienzan a ser promulgados una serie de tributes nuevos, y se introducen innovaciones tributarias de mucha importancia. Entre los instrumentos tributaries que se incorporan en esta quinta etapa, tenemos los siguientes:

1. El 1° de octubre de 1993 entro en vigencia el Impuesto al Valor Agregado (IVA), con un gravamen a la venta de bienes muebles en general de un 10%, el cual rigio hasta el 31-07-1994.

En su segunda etapa el IVA comienza el 01-06-1999, con un gravamen del 15% sobre la venta de bienes mucbles para luego, bajar al 14.5% quo rigc hasta el an0 -003, cuando se elev6 al 16% que estd vigcntc para la fecha de publicacidn de 1 Tercera Edicion del Libro.

Este tribute sufrio modificaciones hacia abajo asi: En el ano 2006 fiie rebajado del 15% al 14%. En febrero del 2007 pas6 al 11% y en julio de este mismo ano fue rebajado al 9%. Para la fecha de esta Cuarta Edicidn, rige el 9%.

2. A partir del 01-08-1994 entro en vigencia el Impuesto al Consumo Suntuario y a las Ventas al Mayor hasta el 30-05-1999, con un gravamen que fluctuaba entre un 5% hasta un maximo del 20% para el consumo suntuario.

3. A partir del 01-12-1993, entra en vigencia el Impuesto a los Activos Empresariales (IAE) con un gravamen del 1% "sobre el monto neto promedio anual de los valores de los activos gravables". Este tribute se deduce del Impuesto sobre la Renta que pague el contribuyente anualmente.

Pero cuando este obtiene perdidas o el impuesto a pagar es menor que el de los activos empiesariales, el contribuyente tiene que pagar este ultimo tribute. Este tribute fue derogado.

4. A partir del 31-12-1992, entra en vigencia el Ajuste Inicial por Inflacion, a fin de gravar con el 3% sobre el monto de los activos revaluados.

5. A partir del 1° de enero de 1993, entra en vigencia el Ajuste Regular por Inflation, lo cual no constituye un nuevo impuesto propiamente, pero si incrementa el pago del Impuesto sobre la Renta, por cuanto se suma a la renta operaciona de cada ejercicio, el valor positivo que resulte de ajustar los activos y pasivos no monetarios del ejercicio.

m nr mn! reforma al C6di g° Organico Tributario que entro en vigencia cl 1.nnn , su artlcu '° 229, crea la Unidad Tributaria, con un valor de Bs. 00, la cual se utilizara a partir de esa fecha, para el calculo de los tributes y el montos

nes C divereos° S P o F mU ,taS Se " eral ,3S ,eyeS tributarias * P ara otros fi ,

CnM L w CFea P7 Primera VeZ en Venezuela el Impuesto sobre los Debitos a ioo>< antenidaS en Instltuc,ones Financieras, por Decreto N° 136 del euXi J C o nS ,Stente en un g rava men del 0,75%, sobre "el debito o retiro de Sea CUenfaS . dep6sit o S o f o nd0S " qUe hagan las ers mas "les o jundteas, en cualquter tipo de cuenta. Tuvo una vigencia P del 09-05-1994 al

31-12-1994. En su segunda etapa cstc tribute sc cre6 por Dccrcto N" 118, del 28-04-1999 y sc public* on la Gaccta Oficial N° 36.693, del 04-05-1999. Este tributo estA derogado.

El gravamen era del 0,50% por ddbitos o retires de cualquicr tipo de cucnta. Tuvo vigencia de un ano.

8. Se incluye en la Reforma a la Ley de Impuesto sobre la Renta que entro en vigencia el 22-10-1999, el gravamen a los enriquecimientos provenientes de inversiones en el exterior, especialmente los que se derivan de inversiones hechas en territories o **paises de baja imposicidn** o ninguna tributacidn, que se conocen coinunmente como Paraisos Tributaries.

9. En la "Ley de Tierras y Desarrollo Agrario" (del 09-11-2001) se establece por primera vez en Venezuela, el impuesto a la propiedad, con la creacion del Impuesto sobre Tierras Ociosas.

10. Esta por aprobarse lo que el SENIAT denomina el "Monotributo", que oravaria a las ventas de los miniempresarios con un tribute del 2 al 5% sobre sus ventas brutas anuales. Por otra parte, el Ejecutivo Nacional ha anunciado para el 2007 y 2008, la aprobacion de un paquete de Leyes nuevas.

3.1.1. **Antecedentes historicos de este tribute**

El economista clasico Adam Smith, en su muy conocida obraZa *Riqueza de las Naciones,* en el libro V, *Ingresos del Soberano o de la Comunidad,* hace referencia al Impuesto sobre la Renta de la Tierra. Dice asi:

> *El impuesto sobre la tierra puede fijarse de acuerdo con un canon determinado; es decir, todo distrito se valora en una renta determinada, y esa valoracibn permanece en adelante inalterable, o puede fijarse de manera que varia con todo progreso o decrecimiento del cultivo de la misma.*

Es decir, que este tribute hizo su aparicion en el siglo XVIII y son los paises europeos los primeros en utilizarlo, especialmente Inglaterra, donde se aplico por primera vez, asi como en otras monarquias que habian quedado arruinadas por las guerras napoleonicas, por lo que tuvieron necesidad de recurrir a un tribute directo que les proporcionara recursos inmediatos. De Europa se extendio hacia los Estados Unidos de America y hacia Canada; a comienzos del siglo XX, se inicia su aplicacion en algunos paises latinoamericanos, como: Argentina, Chile, Mexico, entre otros. En Venezuela tenemos antecedentes muy remotes de algo que se parecia a este tribute en el ano de 1821. En el Congreso de Cucuta, cuando se constituyo la

Gran Colombia, el Libertador introdujo algunas modificaciones al sistema impost tivo colonial y estableci6 un impuesto proporcional denominado "Contnbucion Dj. recta", que gravaba el producto de los "muebles, semovientes, sueldos, bien$_{es}$ raices". Tai tribute dejo de aplicarse por la prematura desintegracion de la Gran Co. lombia. Con posterioridad, en 1860, el gobiemo de Venezuela promulgo una l$_{Cy}$ que gravaba las "ganancias producidas por las industrias, los muebles, sueldos, etc.", a fin de solventar un poco el ruinoso estado de las rentas publicas. Esta ley f$_{Ue}$ reformada en 1861 y abolida finalmente en 1863, ya que no fue posible aplicarlade, bido a la Guerra Federal, que altero la estabilidad institucional del pais. En la deca, da de los anos treinta, del siglo XX, el celebre Ministro de Hacienda Alberto Adriani presento tees proyectos de leyes que si tenian caracteristicas de un verdade, ro sistema de tributacion directa, durante los anos 1937-40, para que finalmente, en julio de 1942, se promulgara en Venezuela la primera Ley de Impuesto sobre la Renta, que entro en vigencia a partir del 01 de enero de 1943.

3.1.2. **Diferentes sistemas en uso**

Intemacionalmente, se han acogido tres sistemas de Impuesto sobre la Renta, el Cedular, el Mixto (cedular-complementario), y el Global. El primero consiste en clasificar los enriquecimientos por su origen (cedulas), para gravarlos a cada uno con una tasa fija de imposition, a cuyo efecto se toma en cuenta el hecho de que ah gunas rentas son mas "perezosas" que otras, por lo cual se deben pechar con un porcentaje mayor. El sistema Mixto establece, ademas del impuesto cedular que acabo de mencionar, el llamado complementario, que se calcula sobre la suma de todos los enriquecimientos de cada contribuyente y su producto se suma con el impuesto cedular, para asi obtener el gravamen total de cada contribuyente por ano. Este sistema fue el que acogio la primera Ley de Impuesto sobre la Renta que rigid hasta el 16 de diciembre de 1966, cuando se promulgo la ley que cambio el sistema tributario mixto (cedular complementario), por el sistema Global, que mide el enriquecimiento total de cada contribuyente, para gravarlo con tarifas progresivas de imposicion. Este sistema fue mejorado en la reforma que entro en vigencia el 1° de julio de 1978, a su vez perfeccionado con la reforma a la Ley que entro en vigencia el 01-09-91, y la ultima que entro en vigencia el 22-10-99.

3.2. CARACTERÍSTICAS GENERALES DE NUESTRO SISTEMA IMPOSITIVO DIRECTO

Las caracteristicas mas resaltantes de nuestro sistema impositivo directo son las siguientes:

3.2.1. **Permite la globalizaci6n de los enriquecimientos;** cs decir, quc si un contribuyente obtiene enriquecimientos por difercntcs actividadcs, la Ley cstablccc que los mismos deben sumarse para apreciar la capacidad contributiva total del sujeto y asi aplicarle una tarifa de tributacion progresiva.

3.2.2. **Es un sistenia progresivo,** lo cual significa quc a mayor renta (mayor volumen e enriquecimiento anual) del ente juridico o natural que lo perciba, mayor sera el indice de tributacion que se le aplicara, basandose en el principio de justicia que rige la teoria de los impuestos.

3.2.3. **Eminentemente personal,** lo cual significa que el tributo lo paga el beneficiario del enriquecimiento y no otra persona, ya que la Ley no permite que un ente que no es el titular de la renta o enriquecimiento, sea el sujeto del gravamen. (Ver articulos 79 y 7° de la Ley de Impuesto sobre la Renta vigente del 16-02-2007).

3.2.4. **No grava los pequenos enriquecimientos de las personas naturales,** ya que se establece un minimo de subsistencia para las personas naturales, que hasta ahora es de un mil unidades tributarias al ano. Con esto se persigue que las clases populares mas necesitadas, no tributen cuando tengan enriquecimientos anuales que apenas cubran sus necesidades fundamentales. (Ver articulo 79 de la Ley).

3.2.5. **Es un impuesto directo,** a diferencia de los demas existentes en el pais, los cuales no recaen directamente sobre el sujeto del enriquecimiento, sino sobre actividades, etc.

3.2.6. **Contribuye a crear conciencia civica entre los ciudadanos contribuyentes** y **no contribuyentes,** ya que cuando se paga el impuesto se tiene conciencia de que se esta contribuyendo en forma directa al engrandecimiento del pais, al pago de los servicios y al fortalecimiento de las instituciones que lo forman, por lo cual se obtienen derechos que deben ejercerse en la medida en que las leyes lo permitan.

3.2.7. **Constituye un efectivo instrumento de desarrollo economico,** por cuanto ha sido este tributo, tai como lo acabamos de ver en la introduccion de este tema, el que mayores recursos ha aportado en el siglo XX y en lo que va del siglo XXI, para el logro del nivel de evolucion que tiene hoy dia el pais. (Ver cuadro anterior de ingresos).

3.2.8. **Agrupa los enriquecimientos segun el sujeto para su gravamen,** lo cual permite diferenciar los enriquecimientos especulativos de los no especulativos, los de las personas naturales de las juridicas, etc., para aplicarles un indice de tributacion segun las caracteristicas especiales que rodean a cada uno de los sujetos de impuesto.

3.2.9. Pcrmltc cstimulnr la inicialiva privada mcdiantc los incentive llscalcs: cs dccir, que mcdiantc cicrtos mccanismos de dcsgravamencs, cxcncioriQ de impucstos, rcbojas, dcduccioncs, etc., a los titularcs de cicrtos enriquccimicntoj. sc les conccdcn crcditos, cn virtud de la importancia que tiencn las actividadcs ccq$_x$ ndmicas que rcalizan cn cl desarrollo de la vida nacional. La Ley vigente concede cxcncioncs y rcbajas de impucsto y cl Ejccutivo puede conccder exoncraciones.

3.2.10. **Es un impucsto nacional y no cstatal, ni municipal, por** cuanto la Ley de Impucsto sobre la Renta tienc aplicacion en todo el territorio nacional.

3.3. ESTRUCTURA DE LA LEY VIGENTE DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA

1. Nucstra Ley de Impucsto sobre la Renta del 16-02-2007 esta dividida cn *dicz Titulos, cada* uno de los cualcs se refiere a un aspecto diferente.

2. Cada Titulo esta dividido en Capitulos, que tratan de algunos subpuntos.

3. Ticne un total de cicnto noventa y nueve articulos, mientras que la Ley reformada del 01-07-1994, tenia diez Titulos y 119 articulos.

4. Cada articulo se subdivide en ordinales y estos en algunos casos se subdividen en literales (o letras).

5. Los articulos tambicn suelen dividirse en Paragrafos que son especie de ampliacion o reglamentacion al alcance del contenido de cada articulo. (Ver por cjcmplo, que el articulo 16 de la Ley se subdivide en cinco Paragrafos, y el articulo 14 se subdivide cn numerales).

6. La Ley de Impuesto sobre la Renta es una Ley Especial porque rige exclusivamcnte, sobre una materia unica y es de caracter nacional.

3.4. CONTENIDO DE LOS TÍTULOS DE LA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Titulo I:	Disposicioncs Fundamentales
Titulo II:	Dctcrminacion del Enriquecimiento Neto
Titulo III:	De las Tarifas y su Aplicacion y del Gravamen Proporcional a otros Enriquecimientos
Titulo IV:	De las Rebajas de Impuestos y de los Desgravamenes
Titulo V:	Del Impuesto sobre Ganancias Fortuitas y Ganancias de Capital

Titulo VI: De la Declaracion, Liquidacidn y Recaudacion del Impuesto

Titulo VII: Del Control Fiscal

Titulo VIII. De las Contravenciones y de la Autorizacion para Liquidar Planillas

Titulo IX: De los Ajustes por Inflation

Titulo X: De las Disposiciones Transitorias y Finales.

3.5. EL REGLAMENTO DE LA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA

El Reglamento desarrolla el principio establecido por las leyes. Entre las mas relevantes atribuciones y obligaciones del Presidente o Presidenta de la Republica se encuentra la de reglamentar total o parcialmente las leyes, "sin alterar su espiritu, propbsito y razon" segiin lo que preve el articulo 236 (numeral 10) de la Constitucion de 1999.

El Reglamento nuevo vigente a partir del 24-09-2003, consta de diez Titulos y 221 articulos. Los Titulos se refieren a los siguientes aspectos:

Titulo I: De las Disposiciones Generates, del Acreditamiento, de los Sujetos, de las Exenciones

Titulo II: De la Determinacion del Enriquecimiento Neto

Titulo III: De las Tarifas, su Aplicacion y Rebajas de Impuesto

Titulo IV: De la Declaracion, Liquidation y Recaudacion del Impuesto

Titulo V: De las Facultades de la Administration Tributaria y de las Normas de Control Fiscal

Titulo VI: Impuesto Proporcional sobre Dividendos

Titulo VII. De las Reclamaciones por Errores Materiales

Titulo VIII: De las Disposiciones Finales.

3.6. jerarquizaci6n de las disposiciones de la ley, DEL REGLAMENTO Y DEL CODIGO ORGANICO TRIBUTARIO

Las disposiciones de la Ley privan sobre las del Reglamento, pues de lo contrario. habria exceso reglamentario. A su vez, el Codigo Organico Tributario, que entro en vigencia el 18-10-2001, priva sobre la Ley de Impuesto sobre la Renta y sobre todas las leyes fiscales del pais.

3.7. ;Ql -E SON LA DOCTRINA Y LA JURISPRUDENCIA DEL IMPUESTq SOBRE LA RENTA?

Cuando en el Codigo Orgdnico Tributario, ni en la Ley, ni en el Reglamento existen disposiciones concretas para regir algunas situaciones, surge la Doctrina, cual esta constituida por las practices que establece la Administraci6n Tributary los instmctivos, y los dictdmenes y todo ello constituye lo que se denomina Doctrj. na Administrativa.

Por su parte la Jurisprudencia la forman todas las sentencias que producen 1qs Tribunales Superiores en lo Contencioso Tributario y el Tribunal Supremo de Justi, cia y otros tribunales relacionados con materia impositiva y especificamente sobre Impue>to sobre la Renta. Esta jurisprudencia suplira aquellas "lagunas" u omisio. nes del Codigo, de la Ley y/o su Reglamento.

En vista de que la ultima Ley de Impuesto sobre la Renta que entro en vigencia el 16-02-2007. contiene disposiciones nuevas o modifica las ya existentes, es posh ble que se presenten situaciones donde sea necesario hacer Jurisprudencia, si es que el Codigo Orgamco Tributario no las ha previsto.

No obstante todas las innovaciones que contiene la nueva Ley de Impuesto so> bre la Renta, el sistema de imposition directo sigue siendo el mismo; al Sistenia Global solamente se le han hecho correctivos y ajustes a fin de evitar la evasion y elusion del tribute, con el objetivo de darle un tratamiento impositivo mas justo para algunos tipos de enriquecimiento, y para algunos contribuyentes.

El Codigo Organic© Tributario que se promulgo segun publication en la Gaceta Oficial N^{0} 37.305 del 17-10-2001, rigeen lo que a conceptos basicos de Impuesto sobre la Renta se refiere. Las demas materias especificas, tales como desgravamenes, exenciones, alicuotas impositivas, incentivos flscales, entre otros, los establece la Ley y/o su Reglamento.

3.8. PRÁCTICA DEL TEMA

CUESTIONARIO

Comente los antecedentes histdricos de este tribute y su evolution.

1. ¿Cuales son las caracteristicas mas resaltantes del Impuesto sobre la Renta venezolano?
2. ¿Por que decimos que el Impuesto sobre la Renta es:
   a. Un Impuesto directo.

b. Un Impuesto personal.

c. Un Impuesto progresivo.

d. Un Impuesto nacional.

e. <,Por que es sobre la renta?

f. <,Por que es un instrument© poderoso de desarrollo economico?

g. Por que crea conciencia civica ciudadana?

h. Por que no suele gravar las pequenas rentas?

i. Por que clasifica a los contribuyentes en varias categorias?

3. ¿Como es la estructura de la vigente Ley de Impuesto sobre la Renta?

4. Cuantos Titulos y articulos tiene nuestra Ley de Impuesto sobre la Renta?

5. ¿De que tratan esos Titulos?

6. ¿Que son los articulos, ordinales, numerales, literales y paragrafos de la Ley de Impuesto sobre la Renta?

7. ¿Que es el Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta y cual es su estructura?

8. Como explica Ud., la jerarquizacion de las disposiciones contenidas en la Ley de Impuesto sobre la Renta con respecto a las disposiciones contenidas en el Reglamento?

9. ¿Que es la Doctrina en materia impositiva?

10. Como se forma esta Doctrina y que entiende Ud. por:
    a. Dictamenes
    b. Consultas
    c. Instructivos
    d. Practicas administrativas

11. <sQue es la Jurisprudencia y que papel desempena en esta materia?

12. Cuando entro en vigencia la actual Ley de Impuesto sobre la Renta y a que ejercicios se aplica?